



# Tribunal Fiscal de la Nación

En Buenos Aires, a los días **10 del mes de Agosto de 2018**, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente N° 24.598-I caratulado **“BUS TELEVISIÓN S.A. s/Apelación”**.

## **La Dra. Guzmán dijo:**

I.- Que a fs. 49/75 vta. **se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 26 de noviembre de 2004, mediante la cual se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado –períodos fiscales mayo de 1999 a mayo de 2001, ambos inclusive-. Asimismo, se liquidan intereses resarcitorios y se aplica multa, que el ente fiscal sustenta en el artículo 45 de la ley 11.683 –t.o. en 1998 y sus modificaciones-**.

Luego de efectuar una breve reseña de los antecedentes del caso, **expone los agravios** que la resolución le causa.

**Señala que es una empresa dedicada a la producción de programas televisivos. En el caso particular de autos, explica que producía un programa televisivo “Sábado Bus”, abonaba todos los gastos necesarios para ello; vgr. Cachet de sueldos de productores y artistas, facturas de proveedores, insumos dentro de los cuales se encontraban los automóviles que se entregaban como premio, producción de diversos segmentos artísticos del programa).**

Destaca que el automóvil que se entregaba como premio constituía una de las motivaciones para que los invitados se acercan al programa y a su vez, resultaba un elemento llamativo que atraía la atención del público para que mirara el show. **A su criterio, la entrega del automóvil constituía un elemento esencial e imprescindible dentro de la estructura del programa. Dice que la impugnación del cómputo del crédito fiscal producto**

de la adquisición de los automóviles es el motivo del ajuste cuestionado.

Entiende que el ente fiscal realiza un análisis erróneo de la normativa aplicable, pues invoca una parte del artículo 12 que no resulta aplicable a la situación bajo examen. Sobre la cuestión, destaca que el auto entregado durante el programa que producía resultaba indiscutiblemente un insumo vinculado a su actividad gravada. Lo contrario implicaría un desconocimiento y distorsión de su actividad y del producto gravado.

Expone los argumentos por los que entiende que existe vinculación entre la operación gravada con la necesidad de compra, directa o indirectamente, con el bien adquirido. En efecto, destaca que no se trata de la adquisición de vehículos para uso de ejecutivos, ni mucho menos se regalan por liberalidad o acto de caridad, sino que fueron necesarios para atraer la atención del público, objeto de su actividad. Por ello, los automóviles fueron un insumo, necesario para que el producto que realizaba tuviera atractivo para el público y así se pudiera vender.

Señala que la entrega de los automóviles como premio no es una entrega a título gratuito en los términos del artículo 58 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, pues dicha norma –entiende- hace referencia, en forma implícita si se quiere, únicamente a aquellos casos de donaciones y entregas gratuitas que no estén relacionadas o vinculadas a operaciones gravadas, situación –que insiste- no es la analizada.

Considera que en orden al producto gravado –Programa “Sábado Bus”- el insumo “automóvil” destinado a ser consumido en su realización, no es sino un costo más cuya incidencia se refleja en el valor de comercialización del programa, y en tal virtud, integra el “precio neto gravado” que ha constituido la base de cálculo para el débito fiscal declarado en los períodos fiscales en cuestión, y contra el cual la ley admite que pueda computar el crédito fiscal correspondiente a todos los bienes y servicios vinculados a la obtención del bien gravado.

Por último, afirma que a los fines de entregar el automóvil, tuvo que cumplir con numerosos trámites en la Lotería Nacional, que no califica la actividad como entrega a título gratuito sino como una entrega con fines publicitarios o promocionales.

Se agravia de la sanción aplicada. Alega en su defensa la existencia de error excusable.

Finalmente, apela los intereses resarcitorios.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 87/92 contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme el acto venido en recurso, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hacer reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 107 se abre la causa a prueba. Habiéndose producido la ordenada, a fs. 135 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a conocimiento de la Sala "A".

Habiéndose puestos los autos para alegar, a fs. 140/141 y 142/147 obran los alegatos de la apelada y recurrente, respectivamente.

Finalmente a fs. 148 pasan a sentencia.

IV.- Que conforme surge del informe final de inspección que obra a fs. 210/217 del cuerpo principal, como consecuencia del ejercicio de funciones que le son propias, el ente fiscal –en lo que aquí interesa- constató que la firma adquirió cantidad de automóviles durante los períodos bajo análisis, computándose el crédito fiscal por esas compras. Los rodados son incluidos en cuentas de gastos.

Con sustento en que la recurrente no tiene por actividad gravada la compra venta de automotores, y en atención a lo que prescribe el artículo 12 de la ley del gravamen –vigente a la sazón- impugnó los créditos fiscales producto de aquellas adquisiciones. Toda vez que no se prestó conformidad con el ajuste, se inició el correspondiente procedimiento de determinación de oficio que concluyó con el acto ahora impugnado.

De tal forma, la cuestión nuclear a la que está llamado a resolver este Tribunal consiste en determinar la procedencia del cómputo del crédito fiscal producto de las operaciones de compra de automóviles, que el contribuyente califica como insumos,

entregados en el programa televisivo producido por la recurrente.

V.- Que el artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado, vigente en los períodos fiscales involucrados en autos, en lo que aquí interesa, establecía que: *“Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán: a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación de bienes, locaciones o prestaciones de servicios –incluido el proveniente de bienes de uso- y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de las importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.*

*Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.*

*No se consideraran vinculadas con las operaciones gravadas: 1) las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles que no tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio, excepto que la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)”.*

Como una primera aproximación, cabe precisar que la norma condiciona el cómputo del crédito fiscal con la vinculación con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación, “vinculación” que existe cuando el producto que origina el crédito fiscal es necesario, directa o indirectamente, para la producción de los bienes, obras o servicios gravados.

Es preciso recordar que nuestro Máximo Tribunal tiene dicho que las normas deben interpretarse contemplando la totalidad de sus preceptos, armonizándolas con las demás que integran el ordenamiento jurídico vigente, y de la manera más acorde con las disposiciones y garantías constitucionales, sin violencia de su letra y de su espíritu, y sin prescindir de la voluntad legislativa (cfr. Fallos: 226:688; 234:229; 263:353; 281:146; entre

muchos otros).

En ese contexto, del texto de la norma en cuestión, surge prístino que “la excepción fue establecida por el legislador para los automóviles cuya **explotación constituye el objeto principal de la actividad gravada**”, circunstancia que no se observa en el caso de autos. En efecto, según el Diccionario de la Real Academia, en una de sus tres acepciones, explotar significa “sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio”, por lo que la norma alude claramente a las actividades cuyo principal objeto es la de obtener una utilidad o beneficio del uso de un automóvil, como ocurre en los supuestos cuya enumeración efectúa el legislador (taxis, remises, viajantes de comercio o similares). El objeto de la reforma introducida por la ley 24.475 fue restringir el cómputo de los créditos fiscales originados en la adquisición o uso de automóviles.

Tal criterio emerge de la interpretación que de la reforma introducida efectuara la Alzada al destacar que “Si esa ejemplificación se hubiese allí agotado, el alcance de la excepción hubiera sido clarísimo; pero en la medida que también se incluyó en ella a “los viajantes de comercio y similares”, sea que la similitud se refiera a todos los ejemplos o sólo al de los “viajantes”, en la medida en que éstos no se dedican a “explotar” o sacar provecho de los automóviles, sino que utilizan a éstos para cumplir con su actividad laboral, no cabe duda que el legislador contempló también actividades cuyo objetivo principal, en rigor, no es la explotación de automóviles”, más “Tal circunstancia, empero, no autoriza a interpretar...que **deben considerarse comprendidas todas las actividades en las que el automóvil constituya una herramienta necesaria o imprescindible para su prestación, en la medida que se opone a ella la clara voluntad que en sentido contrario expresara el legislador...**”. Así, en el debate parlamentario, y específicamente en lo que refiere al impuesto en trato, el diputado Lamberto sostuvo que “dejarán de ser créditos fiscales las compras de automóviles **–salvo que sean objeto de explotación o venta**, como su reparación y mantenimiento, lo que nos parece correcto... (Diario de sesiones de la Cámara de Diputados del día 22/3/1995). Idéntica exposición efectuó el senador Romero (vid. Diario de la Cámara de Senadores del día 29/3/1995)(el destacado es propio).

En virtud de lo expuesto, considero que la norma es clara y no exige mayor esfuerzo en su interpretación, en el sentido que limita el cómputo del crédito fiscal en situaciones como la sub examine, toda vez que los automóviles no resultan ser el objeto principal de actividad gravada que desarrolla la actora. El precepto legislativo –y sus normas reglamentarias- buscaran restringir el cómputo de los créditos fiscales originados en la adquisición o uso de los automóviles, limitando su cómputo a aquéllos destinados al traslado de personas. En la misma dirección, prohíbe toda demostración del destino que permita computar los créditos fiscales originados por su adquisición o uso.

VI.- Que aclarado ello, resta establecer si resulta aplicable en la especie la posibilidad de acoger el planteo de la recurrente que entiende que los automóviles –en su caso- revistieron la calidad de “bienes de cambio”.

Como quedó dicho y reconocido por la propia recurrente, su actividad se encuentra destinada a la producción y distribución de programas de televisión. De tal forma, y en el entendimiento que los bienes de cambio son aquéllos destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos o proveedores por las compras de estos, claramente, los automóviles no reúnen tal condición a la luz de la actividad desarrollada por la contribuyente.

En efecto. La adquisición de aquellos bienes se encontraba dirigida a premiar a los participantes del programa, lo que constituía un estímulo para ellos, pero no eran un insumo indispensable para su realización. Como bien señala el juez administrativo, tal estímulo podría haber estado constituido por otro valor económico, vg. entrega de dinero que represente el valor del automóvil. En esa dirección, tal concepto resulta deducible como gasto en el impuesto a las ganancias, más no, computable como crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

Por último, entiendo oportuno destacar que tampoco puede aplicarse en la especie la interpretación del artículo 58 del Decreto Reglamentario de la ley, efectuada por el Organismo Fiscal en el Dictamen 68/82, mencionado por la recurrente, pues está dirigido

a situaciones específicas, en las que no encuadra la realidad fáctica de la recurrente toda vez que no se trata en la especie de “muestras gratis” o “regalos” que constituyen un gasto para promocionar la actividad gravada.

En mérito a lo expuesto, entiendo que corresponde confirmar el ajuste efectuado. Con costas.

VII.- Que la recurrente se agravia de los intereses liquidados con sustento en doctrina y jurisprudencia que avala la aplicación de la excusación de responsabilidad.

Cabe recordar que la falta de pago en término o en su justa medida de las obligaciones tributarias origina el nacimiento de una obligación accesorias, ingreso de intereses, que se devengan desde la fecha de vencimiento de las mismas y hasta el momento de su efectivo pago y cuyo fundamento es indemnizar al acreedor -en este caso, el Estado- por el atraso del deudor en cumplir con su obligación, que le ocasiona un perjuicio al no poder hacer uso de su derecho de crédito.

Es menester tener presente que la doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable. Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo.

El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo, concepto que deriva de la obligación contenida en el artículo 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el artículo 1 de la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones). Así, resulta en la especie de aplicación el art. 509 del CC, vigente a la sazón, que dispensa de responsabilidad a quien acredite que la mora no le es imputable. Criterio este convalidado por la C.S.J.N. In re “Citibank NA”, del 1/6/00.

En ese contexto, corresponde confirmar los intereses liquidados toda vez que la actora no arrimó causales exculpatorias con entidad suficiente como para eximirla de responsabilidad, limitándose tan sólo a invocar la improcedencia de la determinación como elemento eximente.

VIII.- Que resta entonces tratar la procedencia de la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en el artículo 45 de la ley de rito, lo que nos lleva a examinar la presencia de los elementos objetivo y subjetivo, cuya concurrencia es requisito indispensable para la configuración del ilícito enrostrado.

En ese sentido, es imperioso recordar la sentencia de nuestro Máximo Tribunal, que in re “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello”, de fecha 31/3/1999, al analizar la figura del artículo 45 de la ley de rito, dijo: “...surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”... Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena concluyó “...si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción e conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de rito en tanto la recurrente omitió el pago de impuestos mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas, y dado que -no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades- no aportó ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente al liquidar sus impuestos, o acreditar la existencia de error excusable previsto en la norma como causal eximente de responsabilidad, corresponde confirmar la sanción aplicada.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución venida en recurso, con costas.

**El Dr. Marchevsky dijo:**

I- Que adhiere al relato de los hechos y al considerando IV del voto de la Dra. Guzmán.

II- Que el artículo 12 de la ley de IVA incorporó oportunamente, a través de la ley 24.475, restricciones al cómputo de créditos fiscales mediante de la creación de una ficción legal que vulnera el principio general del gravamen, dispuesto en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 12, que condiciona el cómputo del crédito fiscal a que el mismo se vincule con operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

Así, esta excepción a la regla general mencionada, prohíbe el cómputo de créditos fiscales originados en ciertas compras, importaciones, locaciones y prestaciones bajo el supuesto que dichas operaciones no se vinculan con actividad gravada.

Que como decíamos, se trata de una ficción jurídica en la que el legislador atribuye, a determinados supuestos de hecho, efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real, imponiendo certezas improbables o falsas en virtud de no existir una relación natural entre ambos hechos.

Resulta dificultoso arribar a una definición de verdad o de ficción como conceptos antitéticos ya que podemos encontrar innumerables discrepancias en la concepción filosófica de una y otra. Sin embargo a fuerza de introducir estos conceptos al caso, vale decir que si la verdad es lo que el hombre cree que son las cosas, en general una correspondencia de sus creencias y los hechos que interpreta, la ficción encuadra en el ámbito de lo irreal, de la imaginación, de lo improbable.

A comienzos del siglo XX el filósofo alemán Hans Vaihinger, ( Die philosophie des Als Ob, La filosofía del “como sí”, 1911) propone que si las hipótesis necesitan de una verificación, las ficciones son invenciones que sólo reclaman una justificación. Y esta justificación es su utilidad. No hay aquí, por lo tanto, demandas de la realidad. Este abanico de las ficciones resulta amplio y aplicable al campo de las ciencias humanas, la física, el derecho y otros, cubriendo conceptos artificiales, abstractos, utopías, paradigmas, etc.

Así las cosas, en buena técnica legislativa, toda ficción legal debería ir acompañada de, o basada en, un proceso de inducción lógica del legislador, que le sirviera de fundamento. Lo contrario conduce a que la ficción legal, además de servirse de la

técnica del *como si*, se fundamente en el argumento del *porque sí*, arbitrario. Esto no es razonable, ya que la ficción tiene siempre unos costes posibles de infracción del principio de capacidad económica, y sólo debe utilizarse cuando esté justificada, precisamente por ese proceso de inducción lógica que conduce al legislador a plasmarla en la ley (cfr. Dr. Perez de Ayala cita efectuada por el Dr. Enrique Giménez Reyna R. en “Una visión española de la utilización de las presunciones y ficciones en Derecho Tributario”, Revista de Tributación N°11, año 2008, de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, páginas 72 y 73).

En síntesis, la ficción es un esfuerzo del legislador en pos de alcanzar determinadas manifestaciones ocultas o disimuladas de capacidad contributiva, de integrar y proteger la renta fiscal, caracterizando como cierto algo que, a todas luces, es incierto, cuanto menos.

El mensaje del Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación, que acompañó el proyecto de ley elevado al mismo, respecto del Impuesto a las Ganancias decía “...se entiende que los gastos en automóviles en los casos en que el proyecto imposibilita su deducción, no forman parte de las variables a considerar para la determinación de la renta neta, puesto que constituyen en realidad, conforme a la experiencia de aplicación del tributo, gastos particulares o disposición de rentas.”

En el mismo mensaje, pero haciendo referencia a la propuesta de modificación en el IVA, el Poder Ejecutivo lo justificaba diciendo “En concordancia con las modificaciones que se propician en el impuesto a las ganancias, ...se impide el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, dado que constituyen erogaciones imputables al ámbito del uso o disposición de ingresos o rentas, a las que se agregan por iguales características otras tales como gastos en hoteles, restaurantes, peluquerías, etc.”

Como surge del debate parlamentario (diario de sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 8° reunión, 2° sesión, 22 de Marzo de 1995) el entonces presidente de la Comisión de Presupuesto y hacienda de esa Cámara, el diputado Oscar Lamberto, argumentó en favor de la reforma “en las leyes impositivas existen desde siempre mecanismos que permiten disminuir la carga tributaria de los sectores de más altos ingresos, a través de la utilización de determinadas franquicias o gastos, que llevan a que

personas de elevadas rentas terminen tributando muy poco. Es común disimular una remuneración con autos de uso particular pero a nombre de la empresa, que deduce amortizaciones, viáticos, comidas y hasta útiles de los impuestos a su cargo.

Tanto la reforma de ganancias como la del IVA apuntan a poner un límite a este tipo de deducciones”

Llegado el proyecto a la Cámara Alta (diario de sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, 9º Reunión, 7º Sesión Ordinaria, 29 de Marzo de 1995), el miembro informante, senador Juan C. Romero señala, en relación al impuesto a las ganancias, que “...también se aprovecha para eludir ganancias de carácter comercial a través de gastos que, en realidad, constituyen disposición de renta, o, dicho de otro modo, gastos particulares de los empresarios, de sus socios, de los directivos, como por ejemplo, amortizaciones de automóviles y gastos de mantenimiento de vehículos que figuraban a nombre de la empresa cuando, en realidad, eran de uso exclusivo de sus directivos o propietarios.”

Respecto de la modificación del IVA, el senador expresa que “...el nuevo tratamiento considera que estas compras son hechas por consumidores finales ...” para agregar que estas modificaciones “...dan al sistema una mayor transparencia y equidad. Esto es así porque ... se consigue disminuir la evasión y la práctica de una compleja fiscalización...”

Siguiendo a Vaihinger, a la luz del espíritu del legislador expresado en forma prístina en el debate parlamentario, la justificación de esta ficción sería su utilidad para evitar que responsables inscriptos en el IVA puedan computar como créditos fiscales aquellos que, presumiblemente, podrían originarse en consumos personales no vinculados con actividad gravada.

Que, así, el artículo 12 de la ley de IVA incorporó como ficción jurídica, que no se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas “*Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles, en la medida que su costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados (incluso mediante contratos de leasing), sea superior a la suma de \$ 20.000 (veinte mil pesos) -neto del impuesto de esta ley-, al momento de su compra,*

*despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, según deba considerarse, en cuyo caso el crédito fiscal a computar no podrá superar al que correspondería deducir respecto de dicho valor.*

*Que la limitación dispuesta en este punto no será de aplicación cuando los referidos bienes tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio o constituyan el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).”*

Que la excepción dispuesta en el último párrafo, concurre en el sentido que se pretendió otorgar a la limitación, esto es que, salvo aquellos casos en que el automóvil sea un bien de cambio o un bien de uso con determinada afectación, se ficciona su destino para uso particular desvinculado de la actividad gravada.

Que se entiende por bienes de cambio a aquéllos destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, mientras que, los Bienes de uso, son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual y que posean una vida económicamente útil que exceda el ejercicio económico de su incorporación, siendo que, en el caso del impuesto a las ganancias, se legisla en los artículos 83, 84 y sus correlaciones de ley y disposiciones reglamentarias.

Que en función de lo antedicho y con acierto, el Fisco (fs 31 y 32) niega a los automóviles adquiridos por la actora el carácter de bienes de cambio o bienes de uso pero, si el automóvil adquirido por la actora para su actividad gravada carece de tales atributos, restaría dilucidar entonces en qué otro carácter podría incorporarse un automóvil al patrimonio de un responsable inscripto.

En este sentido la actora tampoco lo incorpora como una inversión – son aquellas realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio – como así tampoco forma parte de otro tipo de activos corrientes o no corrientes.

Que la Corte tiene dicho (Gasparri y Cía. SA; 16/06/1993, entre otros) que “Las normas impositivas, incluso las que estatuyen beneficios de carácter fiscal, no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el

*propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, principio que, en el marco de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.), se concreta en el artículo 11, según el cual en la interpretación de la leyes tributarias se atenderá a su fin y a su significación económica.” Y en Provincia de Santa Cruz c/ YPF (02/02/1993) que “En materia de leyes tributarias, el método interpretativo que tiene primordialmente en cuenta la finalidad perseguida por la disposición cuestionada, ofrece innegable conveniencia. Es así que aquéllas no deben por fuerza entenderse con el alcance más restringido que el texto admita, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación.”*

Que la actividad de la actora es la producción y distribución de programas de televisión y que los automóviles en cuestión son entregados, como premio, a los invitados a un programa de entretenimientos que la actora produce.

Que si el automóvil incorporado por la actora no forma parte de ningún rubro del activo de la misma, debe colegirse, sin hesitación, que se trata de una partida de resultado negativo, de un costo o gasto vinculado con sus ingresos gravados en tanto, tal como se encuentra acreditado en la causa, la actividad de la actora se encuentra alcanzada por el gravamen e incorpora al bien como un elemento distintivo de la misma.

Que en este entendimiento, no puede interpretarse que la función dada al automóvil por parte de la actora forma parte de la hipótesis de evasión que llevó al legislador a imponer las limitaciones señaladas en el artículo 12 de la ley de rito. El automóvil en poder de la actora, al carecer de la cualidad de un activo de la sociedad, no puede constituirse en “gastos particulares o disposición de rentas”, ni en “erogaciones imputables al ámbito del uso o disposición de ingresos o rentas”, tampoco que “permita disminuir la carga tributaria de sectores de más altos ingresos a través de la utilización de determinadas franquicias o gastos”, tampoco se estaría “disimulando una remuneración con autos de uso particular pero a nombre de la empresa” ni el impedimento de su cómputo “da al sistema mayor transparencia y equidad al conseguir disminuir la evasión”, todas estas premisas que llevaron a los legisladores a cercenar el cómputo de créditos fiscales vinculados a los bienes en cuestión.

Que el fisco no cuestiona la vinculación del bien en crisis con la actividad de

la actora, por lo que se reafirmaría la doble condición que hace a dicho crédito fiscal computable : a) la inteligencia de estar frente a un caso excluido de la hipótesis que sostuvo el legislador al dictar la norma bajo análisis , b) la vinculación de dicho crédito con la actividad gravada de la actora, la cual utiliza el automóvil como atractivo soporte del show televisivo a partir de lo cual obtiene ingresos de los canales de televisión y por publicidad, todos ellos gravados.

Que la actora asegura estar ante un insumo o costo mientras que el fisco niega tal entidad de insumo porque éste ingresa al proceso económico de la rubrada sin sufrir ningún tipo de transformación. A mi entender dicha distinción resulta ociosa ya que lo relevante es que, un crédito fiscal, se vincule con la actividad gravada en cualquiera de sus etapas de aplicación – según 2º párrafo del inciso a) del artículo 12 – lo cual no involucra sólo a un proceso económico de transformación sino a cualquier actividad de administración, financiación, comercialización, incluida la promoción, marketing, difusión, etc., - lo que incluye a su vez premios en cualquier tipo de competición o sorteos – siempre y en tanto se acredite la atinencia o atingencia entre cualquiera de ellos y la actividad gravada.

Que en el caso tal conexión o vínculo aparece acreditado, tanto que el fisco le recomienda a la actora (fs 32) que si sustituye como premio los automóviles por otros bienes o dinero en efectivo la actividad no se vería afectada.

III. Que si bien esto no parece ser controvertido en la causa por la actora, debo señalar que el Fisco hace una errónea interpretación de normas al traer a consideración, para impugnar la materia imponible de la actora, el ya mencionado artículo 12 pero, además y según él mismo señala “Que asimismo la situación descripta encuentra su correlato en el artículo 58 del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto al valor agregado, que reza:

*“Si un responsable inscripto destinara bienes, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios gravados, para donaciones o entregas a título gratuito, cualquiera sea su concepto, deberá reintegrar en el período fiscal en que tal hecho ocurra, el crédito por impuesto que hubiere computado -según las normas de la ley y este reglamento- por bienes y/o servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de los*

*bienes, obras y/o locaciones y/o prestaciones de servicios en cuestión, actualizado de acuerdo a las variaciones del índice mencionado en el artículo 47 de la ley, entre el mes en que se efectuó su cómputo y aquel al que corresponda dicho reintegro, con las limitaciones establecidas en el segundo párrafo de la citada norma legal.”*

Que cabe destacar que el artículo 12 no encuentra ningún tipo de “correlato” ni secuela en el artículo 58 mencionado ya que tanto el legislador como, oportunamente, el reglamentador, abordaron dos aspectos absolutamente disímiles en cada uno de ellos.

Que mientras el artículo 12 de la ley, como ya señaláramos, ensaya respecto de la no computabilidad de ciertos créditos fiscales, el artículo de la reglamentación se ocupa de aquellos créditos fiscales originados en bienes, obras, locaciones y/o prestaciones que sí son computables y que han sido oportunamente computados por el responsable inscripto pero que éste, posteriormente, destina a donaciones o entregas a título gratuito.

Que mientras en el primer caso, el fisco debería impugnar el crédito fiscal vinculado en el mismo período fiscal en que fue computado, en estos últimos casos, el fisco debería determinar el crédito fiscal a reintegrar en el período fiscal en que los bienes, obras, locaciones y/o prestaciones que dieron origen al crédito fiscal fueran destinados gratuitamente.

IV- Por todo lo expuesto, voto por revocar la resolución apelada, con costas.

**El Dr. Magallón dijo:**

**Que adhiere al voto del Dr. Marchevsky.**

Por ello, en mérito al resultado de la votación que antecede, por mayoría, **SE**

**RESUELVE:**

**Revocar la resolución apelada.** Con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos al Fisco Nacional y archívese.-

Laura A. Guzmán  
Vocal

Rubén A. Marchevsky  
Vocal

Armando Magallón  
Vocal

